

## **LEI INTERPRETATIVA *VERSUS* RETROATIVIDADE: O DEBATE NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Edilson Pereira Nobre Júnior**

*Juiz Federal / 4ª Vara - RN*

*Sumário: 1. A delimitação do problema; 2. Algumas considerações sobre a lei interpretativa; 3. O problema da projeção sobre o passado; 4. O tratamento da questão no campo tributário (à guisa de remate).*

### **1. A DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA**

Neste escrito, como o seu título está a indicar, trava-se abordagem acerca do alcance das leis interpretativas frente às relações Fisco-Contribuinte.

Para tanto, buscamos socorro em caso prático, o qual, a partir do ano transato, passou a atormentar, em caráter multiplicativo, a faina forense.

A sua explicação é simples: o art. 168, I, do CTN, dispondo sobre o prazo prescricional inerente à ação de repetição de indébito, estatuiu que tal se dá no interregno de cinco anos, com o *dies a quo* à data da extinção do crédito tributário.

Interpretando tal dispositivo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, de início, laborou em forte controvérsia. Estendendo referido tratamento jurídico à compensação, formulou-se *summa divisio*, na qual para os tributos lançados por homologação, não declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, adotar-se-ia o prazo de cinco anos, referente ao prazo decadencial para a homologação do lançamento, a que se refere o art. 150, §4º, do CTN, acrescido de mais cinco anos para o ingresso em juízo, totalizando-se *alfim* dez anos.

No que concerne à restituição ou compensação de tributos cujo recolhimento indevido, também realizado mediante homologação, fora reconhecido

pelo Pretório Excelso em decisão declaratória de inconstitucionalidade, a prescrição consumir-se-ia em cinco anos, contados da resolução do Senado Federal, em se tratando de controle difuso, ou da data do trânsito em julgado da deliberação proferida em sede de ação direta de inconstitucionalidade.

Nessa segunda hipótese, praticamente o prazo prescricional ficava reduzido a cinco anos, porquanto as respectivas demandas, em sua grande parte, somente eram ajuizadas após a decisão do Supremo Tribunal Federal.

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça, também por sua Primeira Seção, novamente uniformizou o assunto, compreendendo que, tenham ou não sido objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, o intervalo de prescrição para a repetição de indébito ou compensação de tributos lançados por homologação será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, somados a igual período, para o ajuizamento da demanda, ou seja, constitui-se pelo somatório de dez anos<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Uma visão da divergência de entendimento se acha demonstrada pelo fato de, em anteriormente deliberando a eg. Primeira Seção nos autos do EREsp 42720-5/RS (mv, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 17-04-95, p. 9.551) pelo somatório dos prazos dos arts. 150, §4º, e 168, I, ambos do CTN, sobreveio decisão no REsp 329.444/DF, assim ementada: “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TAXA DE LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO (TAXA CACEX). REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO A *QUO*. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO PRETÓRIO EXCELSO. I – O prazo prescricional para se pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de taxa CACEX, começa a fluir da data da decisão do Pretório Excelso que declarou a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a exação. II – Recurso especial provido” (1ª Seção, mv, rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 16-06-2003, p. 254). Posteriormente, adveio o EREsp 423.994-MG: “TRIBUTÁRIO – PIS – INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETOS-LEIS N.ºs. 2.445 E 2.449, AMBOS DE 1988 – DECLARAÇÃO INCIDENTAL – (RE 148.754/RJ) – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL – PUBLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO N.º 49/95 (DOU 10.10.95) – PRECEDENTES. – O prazo prescricional quinquenal das ações de repetição/compensação do PIS flui a partir da data de publicação da Resolução do Senado n.º 45/95, que suspendeu a execução dos Decretos-leis n.ºs. 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF em controle difuso. – No caso dos autos, tendo em vista a data do ajuizamento da ação (12.01.00), considero não consumado o prazo prescricional. – Embargos de divergência conhecidos e providos para afastar a prescrição” (1ª S., mv, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 05-04-2004, p. 194). Voltando à unificação do entendimento sobre o assunto, eis o AgRg no RESP 638.248 – PR: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. 1. Versando a lide tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da ação de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos deve obedecer o lapso prescricional de 5 (cinco) anos contados do término do prazo para aquela atividade vinculada, a qual, sendo tácita, também se opera num quinquênio. 2. O E. STJ reafirmou a cognominada tese dos 5 (cinco) mais 5 (cinco) para definição do termo *a quo* do prazo prescricional, nas causas *in foco*, pela sua Primeira Seção no julgamento do EREsp n.º 435.835/SC, restando irrelevante para o estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição e/ou compensação, a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF. 3. Consequentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo. 4. Agravo regimental a que se nega provimento” (1ª S., ac. un., rel. Min. Luiz Fux, DJU de 28-02-2005).

Diante desse quadro, a Lei Complementar nº 118, de 09-02-2005, trouxe a lume art. 3º, com a seguinte redação:

“Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”.

Desse modo, o lapso em comentário sofreu, na prática, redução pela metade, sendo diminuído para um quinquênio, computado do pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte.

Complementando a disposição legal citada, agregou o legislador art. 4º, dispondo:

“Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

Por sua vez, o art. 106, I, do CTN, ostenta a seguinte redação:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”

O preceito citado, ao gizar a eficácia temporal das leis interpretativas nas relações jurídico-tributárias, menciona sua aplicação a atos ou fatos pretéritos em qualquer caso. Ressalva, apenas e tão-só, a imposição de penalidades decorrentes de infração aos dispositivos interpretados.

Com base nessa orientação, a Procuradoria da Fazenda Nacional, nas lides da espécie, passou a sustentar que, retroagindo os efeitos do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, aplicar-se-á de logo a redução do prazo prescricional, atingindo-se os casos concretos, onde o ingresso em juízo ocorrera antes da sua entrada em vigor. Do mesmo modo, a Secretaria da Receita Federal passou a recusar homologação às declarações de compensação relativas a créditos do contribuinte anteriores a cinco anos.

Tal pensar, respeitável se observado unicamente sob o prisma da dicção do art. 106, I, do CTN, é suscetível de algumas reflexões, a seguir desenvolvi-

das, principiando-se pela investigação relativa aos contornos gerais da interpretação autêntica.

## **2. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI INTERPRETATIVA**

A convivência com as leis dessa espécie não é tão recente<sup>2</sup>. Basta salientar a instituição, no apogeu da escola da exegese, do *référé législatif*<sup>3</sup>, pelo Decreto que dispôs sobre a organização dos tribunais judiciais, de 16 a 24 de agosto de 1790 (art. 12), pelo qual toda vez que os juizes reputassem necessário interpretar uma lei, por duvidar de seu sentido, deveriam dirigir-se ao Poder Legislativo, providência incrementada através do Decreto de 27 de novembro a 01 de dezembro do mesmo ano, ao estender o âmbito de aplicação do instituto, tornando-o obrigatório em caso de conflito entre tribunais diversos.

A limitação da atividade dos juizes e tribunais a simples execução das leis também vicejou na Espanha até o princípio do último quartel do século XIX. A Constituição gaditana de 1812, após prever, no seu art. 131, competir às cortes legislativas propor, decretar, interpretar e revogar as leis, circunscreveu a ação dos tribunais à aplicação das leis nas causas civis e criminais, vedando-lhes outras funções além de julgar e executar seus julgamentos (arts. 242 e 245). Verificando-se dúvida sobre a inteligência a ser conferida a um dispositivo legal, caberia sua suscitação, por parte dos tribunais, ao Tribunal Supremo que, por sua vez, elaboraria, com os respectivos fundamentos, consulta ao Rei, a quem

<sup>2</sup> Conforme informação de Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho (Interpretação da lei – As chamadas interpretação autêntica e consuetudinária. In: *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1947. v. XXVIII, p. 66-67), no direito romano, por obra de Justiniano (Constituição do ano 529, Livro I, Tít. XIV), o poder legislativo do Imperador recebeu enorme acréscimo, consistente no apanágio de interpretar suas leis com exclusividade, figurando, no DIGESTO (§21), proibição de qualquer comentário a esta compilação. Tal já se esboçava desde os tempos de Augusto, de modo que os juriconsultos, que até então ofertavam seus pareceres em face da confiança suscitada pelos seus estudos, passaram a interpretar as leis em nome do príncipe, como representante deste. Na Idade Média como na Idade Moderna, onde a atividade legislativa gravitava em torno dos senhores feudais e do Monarca, essa orientação prosseguiu. Basta notar que Carlos Magno reformou a legislação dos lombardos em 811, acrescentando que, nos casos duvidosos, os juizes deveriam recorrer à sua autoridade, sendo-lhes vedado decidir segundo o próprio capricho. Na segunda metade do século XVIII, José II da Áustria reproduziu o sistema justinianeu, enquanto Frederico II da Prússia em ordenanças anteriores ao Código de 1794 manteve um instituto com o fim de ensejar a interpretação autêntica, cabendo aos juizes, quando se lhes apresentasse dúvida, recorrer a uma comissão legislativa, à qual competia interpretar os pontos obscuros dos textos legislativos.

<sup>3</sup> Mediante o *référé législatif*, informava Ignácio de Otto (*Derecho constitucional – sistema de fuentes*. 5 reimpressão. Barcelona: Ariel Derecho, 1997, p. 293), à luz da concepção da época, atinge-se duplo reconhecimento, qual seja o do caráter meramente aplicativo da função do juiz, posto a interpretação se achar confiada ao legislador do qual emana a norma, e o do valor normativo da interpretação, explicado por esta encontrar-se reservada a órgão dotado de soberania.

competia solicitar o pronunciamento dos órgãos parlamentares (art. 261.10). O mesmo diapasão, com irrelevantes diferenças de texto, encontrou-se presente nas Constituições de 1837 (art. 63), 1845 (art. 66), 1856 (art. 67), 1869 (art. 91). Somente com a Constituição de 1873 (art. 77) adveio traço de mudança, atribuindo-se a um órgão diverso do Parlamento, no caso o Tribunal Supremo, a prerrogativa de suspender os efeitos duma lei tida como contrária à Constituição<sup>4</sup>.

Nestas plagas, mister recordar o art. 15, VIII, da Constituição de 1824, reservando à Assembléia Geral o atributo de fazer as leis, interpretá-las, suspendê-las e revogá-las, merecendo de Pimenta Bueno a anotação de que a interpretação de lei por via de autoridade ou via legislativa recai na determinação legítima de qual “o verdadeiro sentido ou disposição que a lei encerra, e que deve ser observado sem mais dúvida ou hesitação, é em suma estabelecer o direito”, atividade que “pertence essencial e exclusivamente ao poder Legislativo, não só pela determinação expressa e categórica do artigo constitucional que desenvolvemos e do Ato Adicional, art. 25, como pela natureza de nosso governo, divisão e limites dos poderes políticos”<sup>5</sup>.

A propósito, duas considerações merecem ser tecidas. De logo, mister saber se o art. 3º da Lei Complementar 118/2005 é, na verdade, de caráter interpretativo.

Para a caracterização de lei interpretativa, com muita propriedade, José de Oliveira Ascensão<sup>6</sup> atenta para a reunião de três requisitos, a saber: a) a fonte interpretativa deve ser posterior à interpretada; b) possua a nova lei o fim de interpretar a antiga<sup>7</sup>; c) a nova fonte não deve ser hierarquicamente inferior à lei interpretada<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> Sobre a redação de tais preceitos constitucionais, ver Juan Manuel López Ulla (*Orígenes constitucionales del control judicial de las leyes*. Madri: Tecnos, 1999. p. 55-56. Prólogo: Luis López Guerra).

<sup>5</sup> Direito público brasileiro e análise da Constituição do Império. In: KUGELMAS, Eduardo (Org.). *Coleção Formadores do Brasil - Marquês de São Vicente*. São Paulo: Editora 34, 2002. p. 130-131.

<sup>6</sup> Lei interpretativa. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, 1977. v. 49, p. 50-52.

<sup>7</sup> Com aguçada precisão, Paul Roubier nos oferta a definição de lei interpretativa que segue: “É, por sua natureza, interpretativa, a lei que, sobre um ponto onde a regra de direito é incerta ou controvertida, vem consagrar uma solução, que terá podido ser adotada pela jurisprudência” (Est, de sa nature, interprétative, la loi qui, sur un point où la règle de droit est incertaine ou controversée, vient consacrer une solution, qui aurait pu être adoptée par le seule jurisprudence”. *Le droit transitoire – conflits des lois dans le temps*. 2. ed. Paris: Éditions Dalloz et Sirey, 1960. p. 254. Tradução livre).

<sup>8</sup> Incisivo sobre esse ponto, Carlos Maximiliano: “Denomina-se *autêntica* a interpretação, quando emana do próprio poder que fez o ato cujo sentido e alcance ela declara. Portanto, só uma Assembléia Constituinte fornece a exegese obrigatória do estatuto supremo; as Câmaras, a da lei em geral, e o Executivo, dos regulamentos, avisos, instruções e portarias” (*Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro; Forense, 1981. p. 87-88). No parágrafo seguinte, aludira o autor sobre a necessidade de observância, pelo ato interpretativo, do mesmo rito processual exigido para a elaboração do ato interpretado.

Presentes de modo incontestável a anterioridade da fonte interpretada e a identidade de sua qualidade hierárquica com a do diploma interpretativo, a finalidade de aclarar comando legal é inconteste.

Ainda segundo José de Oliveira Ascensão, essa finalidade é inferida nas seguintes situações: a) declaração expressa pelo legislador; b) afirmação expressa em seu preâmbulo; c) quando tal resultar, tacitamente, do texto do diploma<sup>9</sup>.

Como já visto, aqui houve expressa declaração do legislador, mais precisamente no pórtico do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, no sentido de que se está procurando delimitar o significado do art. 168, I, do CTN.

É certo que salientam Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho<sup>10</sup>, em pujante nota de rodapé, após a feitura de invejável levantamento doutrinário, a possibilidade do juiz, excepcionalmente, refutar o laivo interpretativo mesmo quando expresso no texto legal. Para tanto, apegam-se à singularidade deste introduzir novidade, ao invés de somente reconhecer o virtualmente compreendido na lei precedente.

Por isso, poder-se-ia argumentar que o art. 3º da Lei Complementar 118/2005 não seria interpretativo, a despeito da declaração legislativa que contém, porque produzira modificação no cenário normativo, reduzindo o lapso prescricional para o ajuizamento das demandas de repetição de indébito ou de compensação nas hipóteses de pagamento indevido de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

A afirmativa não deve ser levada em seu rigor extremado. R. Limongi França<sup>11</sup>, numa feliz observação, sustenta que a lei interpretativa não poderá ser de conteúdo idêntico à lei interpretada, porque, se assim fosse, estar-se-ia diante de dois inconvenientes, quais sejam: a) a mera repetição da lei precedente; b) o da permanência da obscuridade ou ambigüidade, necessitando-se de terceira lei para escoimá-la.

Portanto, mostra-nos ser necessária a demonstração de situação objetiva, a consistir em duas ou mais saídas interpretativas possíveis, de modo que ao legislador caberia fixar a validade de uma apenas.

---

<sup>9</sup> *Loc. cit.*, p. 51. Semelhante observação a de Vicente Ráo (*O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. v. 1, p. 263), cogitando da natureza interpretativa de uma lei quando esta formalmente o declare, ou tal resulte de modo implícito de suas disposições.

<sup>10</sup> *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. São Paulo: Saraiva, 1994. v. I, p. 296.

<sup>11</sup> *A irretroatividade das leis e o direito adquirido*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 192.

É o que sucede com o art. 3º da Lei Complementar 118/2005, o qual dirimiu contenda verificada no âmbito dos tribunais acerca do prazo de prescrição para o pleito de repetição do indébito ou de compensação nos casos de lançamento por homologação, mesmo tendo optado pelo critério não dominante na jurisprudência. Não se pode negar, assim, o seu lado essencialmente esclarecedor.

Aportando-se na conclusão sobre o componente exegético de dito dispositivo, é imperioso saber da legitimidade de sua retroação e se esta poderá abranger os processos em curso. O questionamento será examinado, com maior detença, nos tópicos seguintes.

### **3. O PROBLEMA DA PROJEÇÃO SOBRE O PASSADO**

Para Vicente Ráo<sup>12</sup>, a retroatividade aqui seria apenas aparente, uma vez que, apenas declarando o sentido fiel da lei anterior, o tempo de início de seus efeitos se confunde com o desta.

O mesmo diapasão parece haver sido perfilhado por Caio Mário da Silva Pereira, ao ensinar:

“Comumente sustenta-se que as leis interpretativas retroagem. É preciso, entretanto, distinguir. Sendo a lei interpretativa a forma autêntica pela qual o legislador fixa o seu pensamento e esclarece o seu comando, considera-se contemporânea da própria lei interpretada, segundo a doutrina que vem desde o imperador Justiniano e, portanto, na sua própria condição intrínseca, faz abstração do tempo decorrido entre as duas normas”<sup>13</sup>.

Diversamente, José de Oliveira Ascensão declara, inequivocamente, que a lei interpretativa é retroativa. Isso por duas ordens de razões: a) a fixação de um sentido para a lei anterior como o único admissível é uma nova injunção; b) há sempre retroatividade quando uma fonte atua sobre o passado<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. v. 1, p. 337.

<sup>13</sup> *Instituições de direito civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. v. I, p. 107-108.

<sup>14</sup> Incensurável a constatação: “Ora, a lei retroativa, se bem que não suprima a fonte anterior, não se confunde com ela. O título é necessariamente composto, englobando também a lei nova. Se a lei nova está a regular o passado, então é necessariamente retroativa” (Lei interpretativa. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, 1977. v. 49, p. 52.). O pensamento foi ratificado em obra posterior (*Introdução à ciência do Direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 553). Assim igualmente compreendia Francesco Ferrara (*Como aplicar e interpretar as leis*. Belo Horizonte: Editora Líder, 2003. p. 28-29. Tradução: Joaquim Campos de Miranda).

Com o devido respeito à razoabilidade da primeira compreensão, melhor entender pela retroatividade, haja vista que se tem uma lei posterior projetando seus efeitos sobre situações jurídicas já, na sua maioria, transcorridas.

Por isso, torna-se imprescindível delimitar o campo de operação desses efeitos, com o propósito de garantia dos direitos do cidadão.

De mencionar, sem mostrar-se pretensioso em demasia, que a opinião adversa, ao vislumbrar uma ficção de contemporaneidade entre a lei interpretada e a interpretadora, talvez venha informada no sentido de dissimular a real retroação de efeitos, com o propósito de satisfazer certa preocupação da consciência jurídica à medida que, de modo geral, abomina a idéia de leis retro-eficazes.

É de saber, portanto, se essa retroatividade poderá desconhecer a necessidade de assegurar-se a estabilidade de certas situações jurídicas.

Alguns sistemas jurídicos já contêm a solução para o problema. O Código Civil português de 1966, no seu art. 13º, nº 1º, proclama que a lei interpretativa integra-se na lei interpretada. No entanto, deixa a salvo os efeitos já produzidos pelo cumprimento de obrigação, decorrente de sentença com trânsito em julgado, por transação, mesmo não homologada, ou ato de natureza análoga<sup>15</sup>.

O direito argentino, através do Código Civil de 1871, prescreve:

“As leis que tenham por objeto aclarar, ou interpretar outras leis, não têm efeito quanto aos casos já julgados”<sup>16</sup>.

Daí que, em tais sistemas, somente a coisa julgada fica ressalvada – e, mesmo assim, no lusitano, quando já cumprida a obrigação –, restando, em princípio, desabrigados os direitos adquiridos e o ato jurídico perfeito, muito

---

<sup>15</sup> O preceito possui a seguinte redação: “A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza”. Disponível em [www.giea.net/legislacao](http://www.giea.net/legislacao). Acesso em 22-02-2006. Assim já se pensava desde bastante tempo. Escritas originariamente em 1844, as Instituições de Direito Civil de Manuel Antônio Coelho da Rocha continham a advertência: “se a lei é interpretativa ou declaratória, a qual se aplica a todos os casos praticados depois da interpretada, menos aqueles que já estiverem decididos por sentença passada em julgado, ou transacção”(São Paulo: Saraiva Editora, 1988. Tomo I, p. 5. Edição cuidada por Alcides Tomasetti Jr. e com apresentação de José Carlos Moreira Alves).

<sup>16</sup> “Las leyes que tengan por objeto aclarar o interpretar otras leyes, no tienen efecto respecto a los casos ya juzgados” (*apud* Guillermo A. Borda (*Manual de derecho civil – parte general*. 20. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999. p. 99). Em consulta ao site [www.redetel.gov.ar](http://www.redetel.gov.ar), realizada em 22-02-2006, obtivemos a informação de que tal dispositivo fora revogado pela *Ley* 17.711, de 22 de abril de 1968.



embora o diploma português se refira, quanto a este último, ao cumprimento de obrigação constante de transação<sup>17</sup>.

Contudo, modelos dessa espécie não param por aí. Mirando-se na Itália, Enrico de Mita<sup>18</sup> declara não ser vedado, pelo ordenamento, que a lei tributária preveja, às expressas, a própria retroatividade, postura não proibida pelo art. 23<sup>19</sup> da Constituição de 1947 nem pelo art. 25<sup>20</sup> do mesmo diploma, a referir-se exclusivamente à matéria penal.

Não obstante, assevera ser possível verificar, às vezes, se a retroatividade viola um outro princípio constitucional, como é o caso daquele da capacidade contributiva.

Daí que o tema foi submetido ao legislador, havendo, no particular dos vínculos tributários, a *Legge* 212, de 27 de julho de 2000, disposto, no seu art. 3.1, que as disposições tributárias não possuem efeito retroativo, salvo a hipótese contida no seu art. 1.2. Esta versa, justamente, sobre a adoção de normas

---

<sup>17</sup> Procedendo à tentativa de compreensão do art. 4º do Código Civil argentino, é a conclusão a que chegou Guillermo A. Borda (*loc. cit.*, p. 99), tanto que, um pouco mais à frente (p. 101), reputa a formulação teórica sobre as leis interpretativas inútil, haja vista a admissibilidade do legislador de ditar leis com o efeito retroativo quando o estime necessário. Ainda no direito argentino, importante atentar que, no que concerne à atividade administrativa, na qual se insere a cobrança de tributos, a Lei Nacional de Procedimentos Administrativos (*Ley* 19.549, de 03-04-72) alberga a diretriz de que o ato administrativo, cuja edição se faz em execução de norma legal, poderá possuir efeito retroativo quando advém em substituição de outro ou quando favorece ao administrado. Não poderá, porém, lesionar direito adquirido. A ressalva, segundo Julio Comadira (*Procedimientos administrativos – Ley nacional de procedimientos administrativos, anotada y comentada*. Buenos Aires: La Ley, 2003. p. 272-273), tem como estuque a garantia constitucional da propriedade do art. 17 da Constituição da Nação, dirigida à não afetação dos direitos incorporados ao patrimônio do administrado, juntamente com o auxílio da integração analógica do art. 3º, §2º, do Código Civil. Daí que a legislação publicista agrega mais uma entidade a merecer proteção nos conflitos de leis no tempo. O art. 3º do Código Civil argentino veda a que as leis, sejam de ordem pública ou não, tenham efeito retroativo, salvo disposição em contrário. Diz, no ponto indicado, que, em qualquer caso, a retroatividade da lei poderá afetar direitos amparados em garantias constitucionais. Ainda menciona que aos contratos em execução não são aplicáveis as novas leis supletivas, o que, interpretado *a contrario sensu*, permite a retroatividade quanto às preceituações cogentes.

<sup>18</sup> *Principi di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1999. p. 104-105. Suscetível de leitura comentário de Adele Anzon (*Il valore del precedente nel giudizio sulle leggi – l'esperienza italiana alla luce di un' analisi comparata sul regime del richterrecht*. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1995. p. 180-183) acerca da *Sentenza* 118/1957 da Corte Constitucional, na qual foram invocados vários argumentos no sentido de que a lei interpretativa não viola a autonomia judicial, bem como não é inconstitucional em face de seu caráter retroativo. A autora, nas páginas seguintes, aponta as alterações imprimidas a tal orientação.

<sup>19</sup> O artigo estatui a necessidade de lei para a instituição de tributo.

<sup>20</sup> O preceptivo abriga a garantia do juiz natural e da indispensabilidade de prévia tipificação legal para punição criminal.

interpretativas, a qual somente poderá se verificar em situações excepcionais e unicamente mediante lei ordinária.

O mesmo se dá na Espanha. Martín, Queralt, Lozano Serrano e Poveda Blanco<sup>21</sup> aludem que o art. 20 da Lei Geral Tributária não contém prescrição específica sobre a irretroatividade das leis tributárias<sup>22</sup>, valendo salientar também que tal não deriva da Constituição de 1978, posto o art. 9.3 desta se referir, unicamente, às disposições de caráter sancionador. Disso resulta que se aplica o art. 2.3 do Código Civil, ao dispor que as leis não terão efeito retroativo, salvo se dispuserem o contrário.

Digna de transcrição a conclusão de tais autores: “Em conclusão, nem a legislação ordinária nem o ordenamento proíbem a retroatividade das normas tributárias. Como assinalou PALAO, isso quer dizer que as leis tributárias retroativas estão, em princípio, admitidas por nossa Lei fundamental, e somente incorrem em inconstitucionalidade quando sua eficácia retroativa entre em colisão com outros princípios consagrados na Constituição, fundamentalmente, os da segurança jurídica e da interdição da arbitrariedade. Dito em outras palavras: uma lei tributária retroativa não será inconstitucional pelo mero fato de sê-lo, mas sim quando dito caráter seja arbitrário, não razoável”<sup>23</sup>.

Porém, é de deixar claro que, ao modo da doutrina itálica, não se exclui a inconstitucionalidade das leis interpretativas quando vulnerem um princípio protegido pela Constituição de 1978.

Também na França, consoante nos ensina Jean-Jacques Bievenu<sup>24</sup>, as relações entre Administração Tributária e contribuinte não estão sob o pálio da irretroatividade das leis. O autor, entretanto, opõe duas ressalvas, consistentes na impossibilidade da incidência, com relação a fatos anteriores, de leis que autorizem as autoridades administrativas à imposição de sanções aos contribu-

<sup>21</sup> *Derecho tributario*. 5. ed. Madrid: Aranzadi Editorial, 2000. p. 101.

<sup>22</sup> Um esclarecimento se faz necessário: os autores acima se referem à Ley 230, de 28 de dezembro de 1963, vigente até 31 de dezembro de 1998. A contar de 01 de janeiro de 1999, adveio a Ley 01, de 26 de fevereiro de 1998, a disciplinar os direitos e garantias dos contribuintes que, no plano intertemporal, restringe-se à consagração da retroatividade benéfica em hipóteses de sanções por infração à ordem tributária.

<sup>23</sup> “Em *conclusión*, ni la legislación ordinaria, ni el ordenamento prohíben la retroactividad de las normas tributarias. Como ha senalado PALAO, ello quiere decir que las leyes tributarias retroactivas están en principio admitidas por nuestra Ley fundamental y sólo incurrirán en inconstitucionalidad cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución; fundamentalmente los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. Dicho en otras palabras: una ley tributaria retroactiva no será inconstitucional por el mero hecho de serlo, sino cuando dicho carácter sea arbitrario, no razonable” (*loc. cit.*, p. 101).

<sup>24</sup> *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France, 1987. p. 34.

intes, bem assim aquelas que desconhecem os direitos daqueles reconhecidos por decisões judiciais passadas em julgado.

A solução, entre nós, haverá de ser inteiramente oposta. Para assim sustentar, não posso deixar de considerar que, enquanto as Constituições da República Portuguesa de 1976 (art. 29º/1º), da Nação Argentina de 1853, com o texto da revisão de 1994 (art. 18), da Itália de 1947 (art. 25) encerram a garantia da irretroatividade ao âmbito criminal, alargando a espanhola de 1978 ao âmbito sancionador em geral (art. 9.3), a tradição brasileira enveredou por senda diversa<sup>25</sup>.

Com exceção das Constituições de 1891 (art. 72, §15) e de 1937 (art. 122, nº 13), as demais emprestaram maior largueza ao tratamento do tema inerente à segurança jurídica.

Assim é que a Carta Imperial de 1824 (art. 179, III) vedou, genérica e peremptoriamente, a edição de leis retroativas, enquanto que as Leis Básicas de 1934 (art. 113, nº 3), 1946 (art. 141, §4º), 1967 (art. 150, §3º) e 1969 (art. 153, §3º), inseriram, além da preocupação criminal, a ressalva da intangibilidade do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada.

Muito embora não adotando o norte genérico da irretroatividade, o Constituinte de 1988 optou por preservar daquela algumas situações, tais como a: a) irretroatividade da lei penal desfavorável (art. 5º, XL); b) preservação do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI); c) garantia da não cobrança de tributo em relação a fatos gerados anteriores à lei que os instituir ou aumentar (art. 150, III, a).

Nessas situações, o legislador – necessário enfatizar – não possui nem mesmo o apanágio da retroatividade mínima, exclusividade da norma constitucional.

Diferente não se posiciona a doutrina. Daí que, à luz do ordenamento vigente sob o Império, Pimenta Bueno<sup>26</sup> já atentava para que somente quando

---

<sup>25</sup> De registrar, por curiosidade, a irreverência de Guillermo A. Borda (*Manual de derecho civil – parte general*. 20. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999. p. 112-113), ao apontar, quanto à Argentina, a inconveniência de inserir na Constituição da Nação o princípio da irretroatividade, salientando que este possui uma rigidez que não se coaduna com as necessidades jurídicas, políticas e econômicas de uma sociedade. Por isso, afirma que os povos de sólida tradição jurídica e de ordem constitucional estável consideraram que o postulado não deve restar consagrado na Lei Magna. Continua dizendo que apenas alguns países latino-americanos (Bolívia, art. 31; Costa Rica, art. 26; Cuba, arts. 22 e 23; Honduras, art. 54; México, art. 14; Nicarágua, art. 43; Paraguai, art. 26; Peru, art. 25) e, entre os europeus, unicamente a Noruega (art. 97), estabeleceram o princípio na sua Constituição.

<sup>26</sup> Direito público brasileiro e análise da Constituição do Império. In: KUGELMAS, Eduardo (Org.). *Coleção Formadores do Brasil - Marquês de São Vicente*. São Paulo: Editora 34, 2002. p. 139.

uma lei declaratória não ofendesse direito, antes confirmasse situações, como uma lei de anistia, ou reconhecimento da dívida pública, ou revalidação de poses, é que poderia, sem maiores inconvenientes, alcançar projeção retrospectiva.

Muito interessante afirmação de Eduardo Espíndola e Eduardo Espíndola Filho<sup>27</sup> na obra citada e que, recuando a 1943, alberga a peculiaridade de haver sido escrita durante a vigência da conhecida Polaca, a qual retirou do texto constitucional a garantia do ato jurídico perfeito, direito adquirido e da coisa julgada, rebaixando-a ao plano da legislação.

Não obstante não favorável o cenário constitucional, entendiam que não bastava uma lei ser expressamente interpretativa para que pudesse atingir situações constituídas. Proclamado pelo art. 1º, § 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil, que a mera correção de lei em vigor é considerada lei nova, não podendo retroagir, afigurar-se-ia absurdo e grave atentado à lógica que tal efeito pudesse ser conferido a uma verdadeira lei nova, promulgada com o intuito de interpretar a anterior<sup>28</sup>.

Para Carlos Maximiliano<sup>29</sup>, a lei interpretativa somente é aplicável para os casos futuros, e não desde a data da lei interpretada, devendo respeitar os direitos adquiridos, imposição de ordem jurídica onde o princípio que fulmina a retroatividade se acha inserto na Constituição.

Também para Vicente Ráo<sup>30</sup>, o respeito aos direitos adquiridos pelas leis interpretativas é admissível entre nós, por existente vedação constitucional de retroatividade, que se dirige tanto aos legisladores como aos juízes.

Mesmo sem atentar para a discussão na província constitucional, direção no sentido de que a retroatividade da lei interpretativa há de conter limites também advém da pena de Miguel Maria de Serpa Lopes<sup>31</sup>. Após explicitar que,

---

<sup>27</sup> *Lei de introdução ao Código Civil brasileiro interpretada*. São Paulo: Saraiva, 1994. v. I, p. 299-300.

<sup>28</sup> Mais enfático o Projeto de Lei 4.905, de 1995, que, visando substituir a Lei de Introdução ao Código Civil, ao dispor sobre a aplicação das normas jurídicas, enuncia, no seu art. 1º, §3º, que: “O texto de lei republicada, inclusive de lei interpretativa, considera-se lei nova” (Diário do Congresso Nacional, Seção I, edição de 18 de fevereiro de 1995).

<sup>29</sup> *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 88-89.

<sup>30</sup> *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. v. 1, p. 337.

<sup>31</sup> *Curso de direito civil – introdução, parte geral e teoria dos negócios jurídicos*. 6. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1988. v. I, p. 119-120. A primeira versão da obra foi de 1957.

desde o direito romano era assente que os efeitos de lei interpretativa deveriam deter-se na coisa julgada e na transação, salienta que, para a concepção moderna, essa eficácia, embora possa atingir as causas pendentes, não poderá alcançar institutos jurídicos que envolvam o término definitivo, a extinção ou satisfação de um direito, como a remissão de dívida, a prescrição, a decadência, a perda da coisa devida determinando a extinção da obrigação e o fato da morte em relação aos direitos personalíssimos.

Limongi França<sup>32</sup>, embora não aportando em fundamento constitucional, posiciona-se pela impossibilidade de lei interpretativa arrostar direito adquirido. Louvado na consagração do princípio da continuidade das leis (art. 2º, *caput*, Lei de Introdução ao Código Civil), bem como no brocardo de que a lei é clara e, por isso, é válida a interpretação que se lhe dá, sustenta o autor que se uma lei é passível de mais de uma interpretação, e se esta vem adotada em harmonia com as regras da hermenêutica, não há como se desconhecer o direito adquirido. Todavia, adverte que tal só ocorre quando a interpretação não desconheça as boas regras da hermenêutica, pois não se pode cogitar de direito adquirido perante compreensão estapafúrdia e arbitrária, ainda que de norma acentuadamente obscura.

José de Oliveira Ascensão é categórico ao assinalar que, em produzindo retroatividade, haverá que se garantir a estabilidade das situações já consumadas, orientação claramente aplicável ao direito brasileiro, de modo que “a lei interpretativa, como toda lei retroativa, é admissível, desde que respeite o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”<sup>33</sup>.

Isso, contudo, não quer conduzir à inutilidade prática da lei interpretativa. Absolutamente. Aplica-se às situações fáticas cujos efeitos jurídicos ainda se encontrem em aberto.

---

<sup>32</sup> A *irretroatividade das leis e o direito adquirido*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 193-194.

<sup>33</sup> Lei interpretativa. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*, 1977. v. 49, p. 53. Tamaña a importância do respeito a situações consolidadas que Paul Roubier (*Le droit transitoire – conflits des lois dans le temps*. 2. ed. Paris: Éditions Dalloz et Sirey, 1960. p. 263-264), abordando o assunto diante do sistema jurídico francês, que não consagra a segurança jurídica em sede constitucional, mas no plano legislativo (Código Civil, art. 2º), afirma que, não obstante os fatos pretéritos possam ser atingidos pela nova interpretação, desta restam afastados os litígios encerrados (*causae finitae*), exemplificadas pelas: a) decisões que revistam a força de coisa julgada; b) as transações que não podem ser atacadas por erro de direito (Código Civil, art. 2.052); c) sentenças arbitrais que tenham obtido autoridade de coisa julgada; d) prescrições consumadas. Para autor, porém, as *causae pendentes* são atingidas pela lei interpretativa, a qual se aplica a todos os negócios ainda não definitivamente resolvidos, ou seja, que não configuram *causae finitae*, incidindo em sede de apelação e de cassação.

Ademais, posição diversa do resguardo do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada, ante qualquer espécie legislativa, seja de direito público, seja de direito privado, não se concilia com a jurisprudência do Supremo Tribunal. De fato, isso restou pacificado com o julgamento da ADIN 493 – 0 – DF<sup>34</sup>, tendo o em. relator, Min. Moreira Alves, em voto paradigma<sup>35</sup>, frisado que, situando-se a eficácia da lei no tempo sob disciplina constitucional, impõe-se inclusive quanto às chamadas leis de ordem pública. Por esta razão, não há como se conceber o desrespeito de situações consolidadas pela superveniência de lei interpretativa.

Com o propósito de alento aos pronunciamentos já expostos, advém providencial recente lição da jurisprudência itálica, o que é notável por nesta prevalecer, como regra, a legitimidade constitucional de leis interpretativas com eficácia retroativa.

Trata-se da *Sentenza* 525, de 15 de novembro de 2000, proferida pela Corte Constitucional no julgamento da constitucionalidade do art. 21.1 da *Legge* 133/1999, na parte em que estabelece interpretação autêntica do art. 38.2 da *Legge* 546/1992, diploma incumbido da disciplina do processo tributário.

A norma impugnada dispõe que tal dispositivo é de ser interpretado no sentido de que as sentenças pronunciadas pelas comissões tributárias regionais e de segundo grau, para os fins do prazo do art. 325 do Código de Processo Civil, devem ser científicas à Administração Tributária por parte da Advocacia do Estado.

A previsão ganhou relevo pelo fato da direção seguida pela Corte de Cassação ser tranqüila, desde certo tempo, que tais notificações poderiam ser efetuadas perante os órgãos da Administração Pública que emitiram os atos questionados, salvo esta tivesse confiado sua própria representação à Advocacia do Estado.

Diante disso, em situação onde um contribuinte tivera a notificação de decisão que lhe fora favorável pela repartição de impostos de Rivoli, mediante a entrega do respectivo documento a servidora encarregada do recebimento de ditos atos, visando à tempestividade de recurso de cassação, a Administração Tributária sustentou que a notificação do julgado estava eivada de nulidade, posto dever, com base na lei questionada, ser feita perante a Advocacia do Estado de Turim.

Da invocação da aplicação do art. 21.1 da *Legge* 133/1999 ao caso fez resultar arguição de legitimidade constitucional pela Corte de Cassação.

---

<sup>34</sup> Pleno, mv, rel. Min. Moreira Alves, DJU de 04-09-92.

<sup>35</sup> Digno de leitura o exuberante pronunciamento na LEX JSTF 168/94113.

Examinando a questão de mérito, a Corte Constitucional, ao depois de afirmar ser cabível ao legislador adotar normas que precisam o significado de outras disposições legislativas não só quando subsista situação de incerteza na aplicação do direito, ou quando existam contrastes jurisprudenciais, mas também em presença duma orientação homogênea da Corte de Cassação, não se poderia esquecer precedentes (*Sentenze* 311/1995 e 397/1994) que fixaram, além da matéria penal, outros limites a tais disposições, respeitantes à salvaguarda de normas constitucionais, entre as quais àquelas que consagram os princípios gerais da razoabilidade, da igualdade, das funções constitucionalmente reservadas ao Poder Judiciário, bem assim a tutela da confiança legitimamente posta sobre a certeza do ordenamento jurídico.

No que concerne à hipótese que ensejou a impugnação, restou asseverado a necessidade de deter-se sobre a confiança do cidadão na segurança jurídica, princípio que, por representar elemento essencial do Estado de Direito, não pode ser ofendido por disposições legais retroativas que incidam, sem razoabilidade, sobre situações disciplinadas por leis anteriores.

E, como se não bastasse, a reviravolta produzida no âmbito da Corte fez com que o postulado invocasse, voltado à proteção da confiança na segurança jurídica, valesse também em matéria processual, traduzindo-se na exigência de que as partes conheçam o momento no qual nascem os ônus que lhes são prejudiciais, bem assim na legítima confiança daquelas no desenvolvimento da atividade judicial consoante as regras vigentes à época do cumprimento dos atos processuais.

Por isso, declarou-se ilegítima, por violação do art. 3º da Constituição de 1947<sup>36</sup>, a parte do art. 38.2 da *Legge* 546/1992 que estende a interpretação autêntica para o passado<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> O preceito exalta o cânon da igualdade dos cidadãos perante a lei, incumbindo a República do encargo de remover os obstáculos de ordem social e econômica que limitam referido princípio, ou que impeçam o pleno desenvolvimento da pessoa humana e a efetiva participação de todos os trabalhadores na organização política, econômica e social do país.

<sup>37</sup> Interessante a transcrição de reduzida, mas fundamental passagem consignada no voto do relator, Juiz Fernando Santosuosso: “Nesta oportunidade, ocorre, no particular, deter-se sobre a confiança do cidadão na segurança jurídica, princípio que não pode ser lesado por normas com efeitos retroativos, incidentes, de modo desarrazoado, sobre situações reguladas por leis precedentes (v. as sentenças n. 416 de 1999 e n. 211 de 1997). Tal princípio deve valer também em matéria processual, onde se traduz na exigência de que as partes conheçam o momento no qual surge ônus com efeitos prejudiciais, bem assim na legítima confiança daquelas no desenvolvimento do juízo segundo as regras vigentes à época da execução dos atos processuais (cf. a sentença n. 111 de 1998)”. (In questa sede occorre in particolare soffermarsi sull’affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica; principio Che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere lesato da norme con effetti retroattivi Che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti (v. le sentenze n. 416 del 1999 e n. 211 del 1997). Tale principio deve valere anche in materia processuale, dove si traduce nell’esigenza che le parti conoscano il momento in cui sorgono oneri con effetti per loro pregiudizievoli, nonché nel legittimo affidamento delle parti stesse nello svolgimento degli atti processuali (cfr. la sentenza n. 111 del 1998). Disponível em: [www.giurcost.org/decisioni](http://www.giurcost.org/decisioni). Acesso em 22-02-2006. Tradução livre.



Percebe-se, portanto, que a retroatividade da lei interpretativa não sonega limitações, tendentes à preservação de situações estabilizadas, as quais, a despeito de mais saliente nos sistemas onde a segurança jurídica é objeto de preocupação constitucional, também estão presentes nos ordenamentos onde o tema é versado pelo legislador.

#### **4. O TRATAMENTO DA QUESTÃO NO CAMPO TRIBUTÁRIO (À GUIA DE REMATE)**

Enveredando pelos liames entre Fisco e contribuinte é encontradiço, no texto do Código Tributário Nacional, preceito, dispondo sobre a eficácia temporal das leis interpretativas. Está consubstanciado, como visto acima, no art. 106, I, tendo sido alvo de comentários pela doutrina.

Sérgio Feltrin Corrêa<sup>38</sup> não vislumbra o problema, assentando que, de acordo com o dispositivo acima, pode-se, em qualquer caso, aplicar a lei a ato ou fato pretérito, se esta detiver a condição de meramente interpretativa.

Escrevendo anos anteriormente, Baleeiro<sup>39</sup> acentuou que a interpretação autêntica se reveste de caráter excepcional e que, em países como o nosso, em que a irretroatividade da lei às situações definitivamente constituídas assume a condição de direito fundamental individual, a lei interpretativa há de circunscrever-se à sua missão específica, qual seja a de esclarecer e suprir o que foi legislado, sem produzir direito novo mais oneroso ao cidadão.

Precisas as palavras do autor: “Lei que interpreta outra há de ser retroativa por definição, no sentido de que lhe espanca as obscuridades e ambigüidades. Mas contaminar-se-á de inconstitucionalidade se, em matéria fiscal, criar tributos, penas, ônus ou vexames que não resultavam expressa ou implicitamente do texto interpretado. Tais inovações só alcançam o futuro”<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 523.

<sup>39</sup> *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 427.

<sup>40</sup> *Id. Ibid.*, p. 427.



Esse também o entendimento de Tavares Paes<sup>41</sup>, ao visualizar que, em sendo a retroatividade fiscal dotada de excepcionalidade, a lei a que se refere o art. 106, I, do CTN, não poderá ser a que crie tributos ou ônus, mas sim a que esclareça o sentido de outra<sup>42</sup>.

Disso tudo se conclui que a norma inscrita no art. 106, I, do CTN, é de ser examinada com cuidado e parcimônia, devendo a expressão “em qualquer caso” ser irremediavelmente afastada, por frontal incompatibilidade com o resguardo as hipóteses em que o legislador magno pôs sob o abrigo inexpugnável da segurança jurídica.

A utilidade prática do preceito acima, que é inegável, remanesce, apenas e tão-só, às situações jurídicas não consolidadas por injunção de franquias constitucionais que tutelam o cidadão contra a gravosa retroatividade de disposições legislativas.

Tal raciocínio – registre-se – consolida as meditações doutrinárias que gravitam quanto ao problema da aplicação da lei interpretativa no tempo, cuja retroação de efeitos somente haver-se-á de verificar fora das hipóteses do art. 5º, XXXVI, XL, e 150, III, *a*, da Constituição Federal. E não é só. Assimila tradição constitucional pátria em sede de conflitos intertemporais de leis, representando contributo a inegável ideal de justiça.

Isso sem contar que as relações entre Administração Tributária e contribuinte – que, no passado, chegaram a servir de lastro a importantes movimentos

---

<sup>41</sup> *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: LEJUS, 1998. p. 266. O autor aponta precedente valioso do Supremo Tribunal Federal no que concerne à aplicação das leis interpretativas no direito tributário. Tal recaiu no RE 76.276 – SP (2ª T., ac. un., rel. Min. Bilac Pinto, Audiência de Publicação de 14-12-75), retratando litígio quanto ao Decreto-lei 834/69 que elevava de 29 para 66 as hipóteses de incidência do Imposto sobre Serviços, de competência municipal. O tribunal, manifestando-se favorável ao contribuinte, descaracterizou a natureza interpretativa do diploma, de modo a ser necessária a observância do art. 153, §29, da Constituição de 1969 (princípio da anterioridade), descabida sua aplicação para o mesmo exercício financeiro. Motivando o julgado, afirmou que uma lei, para ser reputada como interpretativa, deveria declarar expressamente essa qualidade, ou ser redigida em termos a tornar inequívoca a sua natureza de norma interpretativa, o que não ocorria na situação em julgamento.

<sup>42</sup> De chamar atenção Carlos Mário da Silva Velloso (*A irretroatividade da lei tributária – irretroatividade e anterioridade – imposto de renda e empréstimo compulsório*. In: *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 299) quando propende a afastar a existência, no nosso sistema jurídico, onde a regra da irretroatividade se situa em nível constitucional, de leis interpretativas. Com o devido respeito, não há, na Constituição de 1988, nem nas suas precedentes, uma imunização geral à retroatividade. Apenas contra esta restaram encouraçadas algumas situações, tais como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e a exigibilidade de tributos, ou os respectivos aumentos, com relação a fatos gerados passados. Prova de que, fora das hipóteses abrigadas explicitamente pela Lei Maior, é possível a retroatividade, tem-se a Súmula 654 do Pretório Excelso, enunciando: “A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”.

políticos, como as Revoluções Americana e Francesa – não prescindem do princípio da segurança jurídica<sup>43</sup>.

No que concerne à Lei Complementar 118/2005, não podem restar a descoberto aqueles que, cientes da orientação jurisprudencial favorável quanto à aplicação do art. 168, I, do CTN, ingressaram, antes da entrada em vigor daquela, fenômeno acontecido em 09 de junho de 2005, com ação pleiteando compensação com créditos próprios, cujo surgimento teve como marco inicial o decênio imediatamente anterior à data em que protocolado o pedido.

Há, assim, ato jurídico perfeito a ser tutelado. Basta, para tanto, que se observe definição do art. 6º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil:

“Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou”

<sup>43</sup> O influxo do princípio da segurança jurídica na seara da tributação, juntamente com o da certeza do direito, é evidenciado pela pena de Frana Elizabeth Mendes (*Imposto sobre a renda – Súmula 584*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 63-64). Amostra dessa inegável importância também está no Acórdão 216/1990 do Tribunal Constitucional de Portugal, ao ter por inconstitucional o artigo único do Decreto-lei nº 255, de 20 de julho de 1988, que determinou a cessação retroativa a 01 de julho de 1988 da suspensão temporária da cobrança da totalidade dos direitos de importação previstos no art. 1º do Decreto-lei nº 395, de 31 de dezembro de 1987, no qual se declarou, com firmeza, que, mesmo não havendo a Constituição de 1976 realçado vedação de leis retroativas, inexistia, no particular, total liberdade em prol do legislador. Transcreve-se a ementa da decisão: “I – De nenhum princípio ou norma da Constituição se pode extrair a proibição genérica da existência de leis fiscais retroativas, sem que com isso se queira dizer que o legislador ordinário disponha, neste campo, de total liberdade; com efeito, o legislador não poderá nunca impor a retroactividade em termos que choquem a consciência jurídica e frustrem as expectativas fundadas dos contribuintes, tendo em conta o princípio do Estado de direito democrático que, insito no seu art. 2º, informa a Constituição. II – Tal princípio é garantístico da existência de um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas suas expectativas juridicamente criadas com base na lei vigente à data dos factos criadores de certas situações jurídicas; mas, para que se atente contra uma tal garantia, mister é que uma lei retroactiva (e para os casos em que a própria Constituição veda a retroactividade – leis penais e leis restritivas dos direitos liberdades e garantias: artigos 18, 3, e 29, 1, 3 e 4) fira de modo injustificado, arbitrário, intolerável e opressor aquela certeza e conseqüente confiança dos cidadãos na ordem jurídica; pelo contrário, a retroactividade tributária terá o beneplácito constitucional sempre que razões de interesse geral ou de conformação social a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado – e mais ainda o terá se tal encargo apareça aos olhos do contribuinte como verosímil ou mesmo como provável. III – A norma impugnada, ao fazer cessar, desde data anterior a da sua publicação, o regime de suspensão de cobrança da totalidade de direito de importação, necessariamente criou efeitos jurídicos com os quais, razoável e justificadamente, os interessados nas decisões não deviam contar e que se poderão considerar como tendo repercussão económica para eles, não se vislumbrando a existência de ponderosas razões de interesse geral ou de conformação social que apontem para que a confiança daqueles interessados fosse sobreposta por essas razões. IV – A exigência aos importadores de pagamento dos direitos de importação (no período entre as datas em causa), configura-se como arbitrária e dificilmente tolerável, designadamente tendo em conta a objectiva e materialmente justificada expectativa por eles detida consistente em razoavelmente contarem nada terem a pagar a título de direito por essa importação” (v.u., rel. Cons. Bravo Serra. Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Acesso em 29-05-2006). Com maior razão, a preponderância desse entendimento em ordem jurídica cuja preocupação com a retroactividade das leis consta no texto da Lei Fundamental.

Não olvidar que, no particular dos efeitos do art. 3º da Lei Complementar 118/2005, existe, na direção indicada, pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência no RESP 539.212 – RS<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> Confira-se elucidativa passagem da ementa do aresto: “18. Consectário desse raciocínio é que a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir” (1ª S., ac. un., rel. Min. Luiz Fux, DJU de 27-06-2005).